# Revista Penal México

27

julio • diciembre • 2025
ISSN 2007-4700 • e-ISSN 3061-7324
• SEGUNDA ÉPOCA •

**Revista Penal México 27**
• julio • diciembre 2025 •
e-ISSN: 3061-7324

9

# El delito de peculado como tipo penal de anticorrupción

*The Crime of Embezzlement as an Anti-Corruption Offense*

• **Luz María Pérez González** •

Investigadora autónoma.
Abogada, maestra en Políticas Anticorrupción,
en Derecho Penal y servidora pública.
lumgop@gmail.com

# El delito de peculado como tipo penal de anticorrupción

## *The Crime of Embezzlement as an Anti-Corruption Offense*

• Luz María Pérez González • Investigadora autónoma •

**Fecha de recepción**
25-01-2025

**Fecha de aceptación**
14-03-2025

**Resumen**

El peculado, como manifestación de un acto corrupto, se presenta en perjuicio de la hacienda pública y solo puede ser autor del delito el servidor público que tenga una función directa sobre el objeto material o quien por un acto administrativo tenga la custodia, administración o aplicación de los recursos o bienes del Estado. Para su acreditación se requieren pruebas fehacientes que no dejen duda razonable; en ese sentido, la realización de auditorías y las técnicas forenses permiten evidenciar actos de corrupción y fraudes financieros que hacen presumible presuntas irregularidades en la gestión y administración presupuestal y financiera de los recursos públicos.

**Palabras clave**

Peculado, servidor público, corrupción pública, auditoría forense, informe de auditoría.

**Abstract**

Embezzlement is a form of corruption that harms the Public Treasury. Only public officials who have direct responsibility over the material object, or who have been granted custody, administration, or control of state assets or resources through an administrative act, can be considered perpetrators of this crime. To establish its occurrence, irrefutable evidence that leaves no room for reasonable doubt is required. In this regard, audits and forensic techniques play a key role in uncovering acts of corruption and financial fraud, as they can reveal irregularities in the management and financial administration of public resources.

**Keywords**

Embezzlement, public official, public corruption, forensic audit, audit report.



e-ISSN: 3061-7324

# Sumario

**1.** La tipificación de la corrupción pública en México. / **2.** El tipo penal de peculado en el Código Penal de la Federación (CPF). / **3.** La auditoría forense como herramienta para la detección e investigación de peculado. / **4.** Reflexiones finales. / **5.** Referencias.

## 1. La tipificación de la corrupción pública en México

El 27 de mayo de 2015 se publicaron en México las reformas constitucionales en materia de anticorrupción, con el objetivo de prevenir y sancionar adecuadamente las diferentes tipologías que subyacen en el sector público y privado de dicho fenómeno delictivo. Se aprobaron cuatro leyes nuevas: la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción; la Ley General de Responsabilidades Administrativas; la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación. Mientras tanto, se reformaron la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, la cual ya se encuentra derogada por la actual ley del 20 de mayo de 2021; el Código Penal Federal, y la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

En la reforma del Código Penal Federal (CPF), que se publicó el 18 de julio de 2016, se plasmó un artículo transitorio que establecía la entrada en vigor de dichas reformas a partir de que el Senado de la República realizara el nombramiento "del titular de la Fiscalía Especializada en materia de Delitos Relacionados con Hechos de Corrupción".[1] Actualmente se encuentran vigentes dichas reformas, y en función, la fiscalía.

De hecho, la denominación actual del Título décimo del CPF es "Delitos por hechos de corrupción"; sin embargo, en ningún apartado de dicho título se define la corrupción, únicamente se establece qué debe entenderse por servidor público, como elemento normativo del tipo, y cuáles son los tipos penales que quedan comprendidos dentro de la tipología de corrupción, pero es omiso en el bien jurídico tutelado, el cual ha quedado concebido por los juristas como el adecuado funcionamiento de la administración pública. En tanto, una interpretación judicial estableció, mediante tesis aislada, que el bien jurídico tutelado es el correcto ejercicio del servicio público.[2] En cualquiera de los casos, queda claro que la tutela se da hacia la administración pública, es decir, hacia el adecuado ejercicio de la función pública y, por ende, de los recursos públicos.

1 CPF: Código Penal Federal, *Diario Oficial de la Federación*, 14 de agosto de 1931 (última reforma publicada 7 de junio de 2024), art. . https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPF.pdf

2 Tesis Jurisprudencial: I.7º.P.88.P (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, décima época, tomo IV, agosto de 2017, p. 2832. Registro digital: 2014890.

Con relación a la calidad requerida del sujeto activo, el artículo 212 del Código Penal establece que *servidor público* será:

> [...] toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la Administración Pública Federal centralizada o en la del Distrito Federal, organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria, organizaciones y sociedades asimiladas a éstas, fideicomisos públicos, empresas productivas del Estado, en los órganos constitucionales autónomos, en el Congreso de la Unión, o en Poder Judicial Federal, o que manejen recursos económicos federales.[3]

Cabe mencionar que dicha calidad es necesaria para encuadrar los tipos penales contemplados en la legislación, ya que, con base en ello, quedará acreditada su calidad como sujeto activo y su grado de participación en el injusto penal derivado de la infracción de deber acaecida. Sin embargo, de acuerdo con De la Mata, "la mera infracción de un deber, la 'deslealtad', no puede fundamentar la intervención penal si no se relaciona con el sustrato del que deriva dicho deber, un objeto de tutela penal concreto de cuya indemnidad es garante el funcionario".[4] Esto porque la protección del bien jurídico subyace en los objetivos que caracterizan al servicio público, como son la legalidad, la honradez, la lealtad, la imparcialidad, la objetividad, la integridad, etcétera. Así, el buen funcionamiento de la administración pública implica la exclusión de intereses particulares hacia la consecución de fines públicos.

Además de la prisión, se establecen sanciones como la destitución e inhabilitación para el cargo o desempeño público y, cuando se trata de particulares, la inhabilitación para el desempeño de un cargo público o la contratación en adquisiciones u obras públicas. También, la determinación de la cuantía de la pena se realizará considerando el monto o el beneficio obtenido, lo cual queda señalado en el artículo 212 del mencionado ordenamiento; asimismo, el juez también debe atender, para la determinación del *quantum* de la pena, lo estipulado por los artículos 51 y 52, que establecen la obligación del juzgador de atender a las circunstancias exteriores de ejecución y las peculiares del delincuente, así como lo siguiente:

> Artículo 52.- El juez fijará las penas y medidas de seguridad que estime justas y procedentes dentro de los límites señalados para cada delito, con base en la gravedad del ilícito, la calidad y condición específica de la víctima u ofendido y el grado de culpabilidad del agente, teniendo en cuenta:
>
> **I.** La magnitud del daño causado al bien jurídico o del peligro a que hubiere sido expuesto;
> **II.** La naturaleza de la acción u omisión y de los medios empleados para ejecutarla;
> **III.** Las circunstancias de tiempo, lugar, modo u ocasión del hecho realizado;
> **IV.** La forma y grado de intervención del agente en la comisión del delito;
> **V.** La edad, la educación, la ilustración, las costumbres, las condiciones sociales y económicas del sujeto, así como los motivos que lo impulsaron o determinaron a delinquir. Cuando el procesado pertene-

3 CPF, *op. cit.*, art. 212.

4 Norberto J. de la Mata Barranco, "La necesidad de sancionar el peculado en todas sus manifestaciones", *Revista Penal México*, núm. 20, vol. 11, enero-junio de 2022, p. 40.

> ciere a algún pueblo o comunidad indígena, se tomarán en cuenta, además, sus usos y costumbres;
> **VI.** El comportamiento posterior del acusado con relación al delito cometido; y
> **VII.** Las demás condiciones especiales y personales en que se encontraba el agente en el momento de la comisión del delito, siempre y cuando sean relevantes para determinar la posibilidad de haber ajustado su conducta a las exigencias de la norma.

Estas disposiciones se explican porque la autoridad judicial no debe únicamente acatar lo que señala la normativa aplicable para servidores públicos, sino también considerar las reglas generales de la parte sustantiva penal para su análisis ya que, de lo contrario, la resolución que fundamenta la pena resultaría contraria a los derechos humanos del imputado.

Adicionalmente, la calidad de "servidor público" se considera como una agravante, por lo que, para la individualización de la pena, además de lo ya mencionado en los párrafos anteriores, se deberá tener en cuenta el nivel jerárquico, "el grado de responsabilidad en el cargo, su antigüedad en el empleo [...], sus percepciones, su grado de instrucción [...], circunstancias especiales de los hechos constitutivos del delito", así como la necesidad de reparar los daños y perjuicios causados.[5]

Consideramos que las sanciones previstas para los sujetos activos de delitos de corrupción cumplen con la finalidad de una prevención general negativa, en el sentido de que motivan al servidor público a no quebrantar la ley, pues pretenden que aquel adecue su actuar mediante un análisis de costo-beneficio, es decir, que los costos que implica la sanción sean mayores que el beneficio obtenido por el acto delictivo; esto es así porque se parte de la premisa de que la persona es un ente racional, y el delito, un acto ineficiente para la sociedad.

Para el caso de delitos por hechos de corrupción, consideramos que este ilícito implica una oportunidad para abusar de los cargos públicos con miras a obtener un beneficio económico o en especie para el provecho de la persona servidora o de cualquier otra; en consecuencia, quien actúa de forma contraria a derecho lo hace desde una racionalización de sus circunstancias y la baja percepción de la posibilidad de ser descubierto.

Asimismo, los criterios de individualización de la pena en el CPF no solo versan sobre el *quantum*, sino también respecto de una agravante derivada de la calidad del sujeto activo. Debido a que en el ordenamiento jurídico mexicano se establecen de forma paralela e independiente la responsabilidad administrativa y la política, ello implica la posibilidad de juzgar al mismo individuo por otra vía judicial y que sea sancionado por los mismos hechos. Sobre este asunto, nuestro máximo tribunal ha establecido que el sistema de responsabilidades de servidores públicos se sustenta en el principio de autonomía y se instituye en órganos, procedimientos, supuestos y sanciones propios, "sin que ello implique la transgresión al principio *non bis in idem*, porque se trata de sanciones que pertenecen a distintos ámbitos jurídicos y persiguen diversas finalidades".[6]

5 CPF, *op. cit.*, art. 213.

6 Tesis aislada: I.40.A.19 A (11a.), Tribunales Colegiados de Circuito, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, undécima época,

Sin embargo, consideramos que la acumulación de sanciones resulta excesiva y en perjuicio del imputado, ya que en él recae una sanción administrativa y otra penal con las mismas características; por ejemplo, cuando se trata de destitución o inhabilitación, estas pueden concurrir en un mismo sujeto y con diferente temporalidad, lo que resulta en perjuicio del individuo por constituir una pena excesiva y en comparación con el hecho cometido; por ello, se considera que debería anularse la sanción impuesta en el segundo procedimiento, ya que resulta improcedente, por tratarse de una condena penal pronunciada en relación con una conducta sancionada por la vía administrativa y en agravio de los derechos fundamentales del sentenciado.

### *1.1. Los delitos por hechos de corrupción*

La responsabilidad penal surgirá cuando exista una conducta típica, antijurídica y culpable dentro de la administración pública. Los encargados de denunciar un hecho que pueda ser calificado posteriormente como delito por la Fiscalía pueden ser un ciudadano, los órganos de control interno o, en su defecto, las entidades de fiscalización superior de las entidades federativas, que deberán acudir a la Fiscalía Especializada en Combate a la Corrupción. En este contexto, para la correcta tipificación de conductas, se requiere que estas deban subsumirse adecuadamente al tipo penal; si bien el órgano investigador de faltas administrativas no califica la existencia del delito, sí se pronuncia respecto de si existen suficientes elementos para realizar la denuncia correspondiente, ya que la investigación por una falta administrativa no conduce a la denuncia penal, pues, aunque la legislación administrativa y penal tiene los mismos nombres para ciertos ilícitos, los elementos que integran la descripción de los tipos son diversos en ambos ordenamientos jurídicos; de ahí que sea necesario en el ámbito penal acreditar, conforme a la teoría del delito, cada uno de los elementos que integran el tipo penal.

El actual Código Penal Federal establece, dentro de sus conductas típicas, las siguientes: ejercicio ilícito de servicio público, abuso de autoridad, coalición de servidores públicos, uso ilícito de atribuciones y facultades, pago y recibo indebido de remuneraciones de los servidores públicos, concusión, intimidación, ejercicio abusivo de funciones, tráfico de influencia, cohecho, cohecho a servidores públicos extranjeros, peculado y enriquecimiento ilícito.[7]

De este catálogo, los delitos que se vinculan directamente con el despilfarro de recursos públicos son el cohecho, el peculado y el uso ilícito de atribuciones y facultades. En este último, por la contratación con recursos públicos de obra, adquisiciones o deuda, su forma de realización es dolosa, puesto que el patrimonio público no se encuentra a libre disposición, sino que está sujeto a ley; con base en ello, es plausible la sanción en contrataciones irregulares de personas, obras, adquisiciones y servicios o bienes, que resulten onerosos; así como el endeudamiento excesivo, el abuso del cargo para beneficios privados, la creación de fondos ocultos o la desviación de recursos.

tomo V, julio de 2022, p. 4685. Registro digital: 2025013.

7 CPF, *op. cit.*, caps. ii, iii, iv, v, v bis, vi, vii, viii, ix, x, xi, xii y xiii.

Finalmente, la responsabilidad penal del delito de corrupción es concurrente, por lo que existe libertad para la configuración de los tipos penales en la legislación local y federal, así como sus sanciones.

## 2. El tipo penal de peculado en el Código Penal Federal (CPF)

El peculado está regulado en el artículo 223 de la siguiente manera:

> **I.** Todo servidor público que para su beneficio o el de una tercera persona física o moral, distraiga de su objeto dinero, valores, fincas o cualquier otra cosa perteneciente al Estado o a un particular, si por razón de su cargo los hubiere recibido en administración, en depósito, en posesión o por otra causa;
> **II.** El servidor público que ilícitamente utilice fondos públicos u otorgue alguno de los actos a que se refiere el artículo de uso ilícito de atribuciones y facultades con el objeto de promover la imagen política o social de su persona, la de su superior jerárquico o la de un tercero, o a fin de denigrar a cualquier persona;
> **III.** Cualquier persona que solicite o acepte realizar las promociones o denigraciones a que se refiere la fracción anterior, a cambio de fondos públicos o del disfrute de los beneficios derivados de los actos a que se refiere el artículo de uso ilícito de atribuciones y facultades, y
> **IV.** Cualquier persona que sin tener el carácter de servidor público federal y estando obligada legalmente a la custodia, administración o aplicación de recursos públicos federales, los distraiga de su objeto para usos propios o ajenos o les dé una aplicación distinta a la que se les destinó.[8]

Del análisis del tipo penal se desprenden los siguientes elementos: el sujeto activo puede ser el servidor público y el particular, en ciertos supuestos; el sujeto pasivo será la administración pública o el ente afectado; el bien jurídico vulnerado es el adecuado funcionamiento de la administración pública o ejercicio del servicio público; es un tipo doloso, de resultado material, ya que requiere la distracción de los recursos públicos. Este tipo penal cuenta con cuatro supuestos de hecho descritos en cada una de sus fracciones, cuyos verbos rectores son: 1) distraer, 2) utilizar, otorgar, 3) solicitar, aceptar o realizar. Cuenta, además, con elementos objetivos y normativos, como son: "dinero, valores, fincas o cualquier otra cosa perteneciente al Estado" y "custodia, administración o aplicación de recursos públicos federales".

En este contexto, existe un tipo penal que sanciona primordialmente la distracción en la administración de los recursos del Estado para beneficio propio o de terceros, por lo que supone un acto de corrupción explícito. De acuerdo con De la Mata y en comparación con el delito de malversación contemplado en la ley española, lo que se produce es un perjuicio patrimonial de "los intereses generales vinculados al proceso de gasto público y correctamente ejecutado del patrimonio público".[9] Hablamos de intereses generales, porque el ejercicio de los recursos del Estado es para el beneficio de la población; por ello, su mal uso o ineficiente administración

8 *Ibidem*, art. 223.
9 De la Mata Barranco, *op. cit.*, p. 47.

produce un perjuicio o daño[10] a la hacienda pública; ambos delitos protegen el patrimonio público desde una "dimensión funcional, esto es, vinculada con los fines que legalmente está destinada a satisfacer —prestación de servicios públicos—".[11] Dado que están destinados a un interés general, el correcto ejercicio del gasto público implica necesariamente el correcto funcionamiento de la administración pública.

En concreto, el injusto penal en estudio no indica los medios comisivos para su realización; sin embargo, para la acreditación de este se requiere la calidad de servidor público, que el objeto material pertenezca al Estado, se encuentre a cargo de aquel y sea dispuesto de forma ilegal. Para ello es necesario que quede plenamente acreditado cuál era el destino de los recursos públicos, con el objetivo de determinar si existe efectivamente un fin diverso.

Del uso ilegal de este tipo de recursos públicos se infiere un elemento subjetivo doloso, por lo que no es posible configurar la forma culposa, pues el sujeto activo tiene un deber jurídico que, al ser violentado, implica que el sujeto no realizó los actos tendentes a evitar el resultado. De esta manera, "la relación entre el menoscabo del bien jurídico y sujeto del delito solo queda instituida por el quebrantamiento del deber",[12] lo cual supone un actuar extrapenal del servidor público o particular, o bien, por comisión por omisión. Así, para la acreditación del tipo, la disposición ilegal o mala administración del gasto público debe realizarse dentro del marco de las funciones confiadas al sujeto o por ocasión de ella, pero no fuera de sus atribuciones, porque entonces ya no se estaría en presencia del tipo penal de peculado.

Hablamos de *sujeto* porque las fracciones III y IV del artículo 223 hacen referencia a particulares que, sin ser servidores públicos, tengan confiadas la custodia, administración o aplicación de recursos públicos, por lo que al no tener esa calidad de sujeto activo requerida en las fracciones I y II del tipo, se exige para su acreditación la existencia de una relación funcional entre el sujeto activo y el bien jurídico protegido. Esta relación deriva de las funciones asignadas al sujeto sobre el objeto material, es decir, de lo que le compete hacer ordinariamente.

De acuerdo con Abello, el delito de peculado será cometido por aquellos que tengan funciones asignadas previamente por:

> […] ley o actos administrativos concretos, la administración, tenencia o custodia de determinados bienes del Estado o de particulares o que no teniéndolos inicialmente le fueron asignados con ocasión de sus funciones, esto es, a través de un acto adminis-

10 Para efectos del presente análisis, nos referimos a *perjuicio* cuando existe la privación de una ganancia lícita que debe obtenerse en el cumplimiento de una obligación; mientras que existirá un daño cuando se acredite un menoscabo o una pérdida para la hacienda pública o el patrimonio del ente público como consecuencia de la inobservancia legal.

11 Jorge Vizueta Fernández, "Delitos contra la administración pública", en Juan Manuel Lacruz López y Mariano Melindo Pardos (coords.), *Tutela penal de las administraciones públicas*, 2da. ed., Madrid: Dykinson, 2015, p. 287.

12 Jorge Abello Gual, "La autoría y participación en el delito de peculado", *Revista de Derecho Público*, Universidad de los Andes, núm. 35, julio-diciembre de 2015, p. 10.

> trativo de delegación legítimo superior o de una autoridad competente, que tuviera inicialmente la titularidad de dicha función.[13]

Respecto de la delegación de funciones, se debe considerar que el superior del servidor público tiene la facultad para asignar diversas tareas al subordinado, que están sujetas por un principio de respeto hacia la función original, pues se encuentran supeditadas a la ley o acto administrativo original, por lo que la asignación de funciones no puede desnaturalizarse de aquella que le da origen.

Asimismo, Abello señala que la disponibilidad jurídica sobre el objeto material se da de forma inmediata o mediata aunque limitándose a los deberes específicos del cargo;[14] por tanto, el servidor público podrá acceder a los recursos o bienes públicos de forma directa y material o bien, cuando el sujeto activo tenga la facultad de ordenar actos de disposición sobre quienes tengan la administración material de los bienes o recursos públicos; en ambos casos, es necesario evitar deberes fuera de la función original de la asigna ción o cargo. De no presentarse lo anterior, no estaremos en presencia del tipo penal de peculado, pues se trata de un tipo especial que requiere no solo la calidad del sujeto activo, sino también, y en aquellos casos en que se trate de particulares, que exista una relación funcional y de disponibilidad entre el autor y el objeto material.

El Código Penal español es más expreso en su artículo 432, al tipificar la malversación cuando señala:

> 1. La autoridad o funcionario público que, con ánimo de lucro, se apropiare o consintiere que un tercero, con igual ánimo, se apropie del patrimonio público que tenga a su cargo por razón de sus funciones o con ocasión de las mismas, será castigado con una pena de prisión de dos a seis años, inhabilitación especial para cargo o empleo público y para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo por tiempo de seis a diez años.[15]

Aquí la apropiación se materializa no solo en razón de sus funciones, sino también con *ocasión de las mismas*; dicha asignación se da, como ya se mencionó, dentro de la ley o acto administrativo, por lo que es importante mencionar la prevalencia del principio de legalidad, en el cual es necesario que las funciones o aquellas tareas que han sido encomendadas deriven de un acto jurídico formal. Lo esencial es identificar que esa "ocasión" derive de la función principal encomendada, de manera que permita su identificación dentro de la administración.

Salinas Siccha señala que tanto en el peculado doloso como en el culposo, solo será autor aquel servidor público que reúna las características de relación funcional exigidas por el tipo penal, es decir, quien, por el cargo que desarrolla en la administración pública, tiene de forma directa o funcional "los caudales o efectos de los que se apropia o utiliza para sí o para otro", sin que ello implique una disposición coyuntural y ocasional por el cargo.[16]

13 *Ibidem*, p. 22

14 *Ibidem*, p.21

15 Código Penal, ley orgánica 10/1995, *Boletín Estatal Oficial del Estado*, España, 24 de mayo de 1996, art. 432.

16 Según el tipo penal del Código Penal de Perú,

### *2.1 El grado de participación delictiva en el delito de peculado*

El tema de la relación funcional y la disponibilidad jurídica tienen relación con las teorías de la participación y la autoría. Si bien, como se mencionó en el apartado anterior, el reconocimiento y diferenciación de los conceptos anteriores permiten acreditar la conducta típica, una vez acreditada es necesario fijar el grado de participación con base en esa relación funcional que prevalece entre el sujeto activo y el objeto material, pues solo podrá ser autor del delito de peculado aquel servidor público o particular que tenga por mandato de ley o por acto administrativo la custodia, depósito, posesión o uso de bienes del Estado; de no ser así, el servidor público no podrá ser sancionado por peculado; "se trata de un deber que surge de una competencia funcional. Si el sujeto no es el titular de dicha esfera, solo puede haber hurto".[17]

Por lo tanto, solo podrán ser sujetos activos los que administren, custodien o tengan en depósito los fondos y bienes públicos; así, para determinar el grado de participación delictiva es necesario distinguir entre autor y partícipes. De acuerdo con el artículo 13 del CPF son autores y partícipes:

> **I.** Los que acuerden o preparen su realización.
> **II.** Los que los realicen por sí;
> **III.** Los que lo realicen conjuntamente;
> **IV.** Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro;
> **V.** Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo;
> **VI.** Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión;
> **VII.** Los que con posterioridad a su ejecución auxilien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito y
> **VIII.** Los que, sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada quien produjo.

Cabe mencionar que cada uno responde en la medida de su propia culpabilidad. Los autores directos, de acuerdo con la fracción II, son aquellos que dominan el hecho, es decir, quienes realizan por sí la conducta típica. De acuerdo con Díaz Aranda, es autor quien "actúa con *animus autoris* y quiere el hecho como propio", quien posee el si y el cómo se ha de realizar el hecho. La fracción III alude a la coautoría, que le corresponde a aquellos que llevan en conjunto la preparación y consumación del ilícito; aquí es necesario diferenciar la calidad de cómplice descrita en la fracción VII, ya que la tesis del Tribunal Colegiado de Circuito sostiene que la calidad de coautor y cómplice no pueden concurrir en la misma persona porque "cómplice es quien coopera o auxilia de manera dolosa, a otro u otros para que lleven a cabo la conducta delictiva"[18] y reitera que el mismo sujeto activo no puede prestar ayuda y cometer el delito; tal supuesto es inadmisible. En realidad, es ilógico que quien quiera cometer el delito auxilie en su comisión; se trata de categorías

citado en Ramiro Salinas Siccha, *Delitos contra la administración pública*, 2da. ed., Lima: Iustitia, 2011, p. 417.

17 *Idem*.

18 Tesis aislada: XVII.30.12 P, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo XVII, mayo de 2003, p. 1245.

distintas dada la intencionalidad con la que se realiza. Cabe mencionar que la complicidad no es una forma de autoría, sino de participación, y se sanciona como tal.

En la coautoría existe el codominio funcional del hecho, para su acreditación es menester la existencia del acuerdo previo, de lo cual se infiere la posibilidad de sancionar a todos por igual, independientemente de su aportación al proceso causal; como forma de participación, los coautores intervienen en la realización del delito de diversa manera, con el objetivo de materializarlo, esto es, cada uno posee un rol particular en la etapa de preparación o ejecución.

La fracción IV del CPF nos habla de la autoría mediata, que se atribuye a quien comete el delito sirviéndose de otro, es decir, se refiere a la instrumentalización de la persona para cometer el delito. Esta puede conducir al error de tipo, pero ello no exime de la sanción al autor mediato, pues es quien domina la realización del delito. En este tipo de autoría predomina el dominio de la voluntad del que actúa; en este tenor, nuestro máximo tribunal ha indicado que el instrumento puede actuar en forma atípica, sin antijuridicidad o sin culpabilidad.[19]

En cuanto a las formas de participación en la ejecución del delito, destacan la complicidad y la inducción. Como se describió anteriormente, la complicidad implica el auxilio al delincuente en la comisión de un delito, mientras que, en la inducción (fracción V), el sujeto hace surgir en otra persona la idea de cometer un delito, pero es esta la que domina y decide su realización. Para Díaz Aranda, el inductor merece sanción cuando "haya hecho nacer en otro" la resolución de cometer el delito,[20] por lo que se trata de un actuar doloso por parte de ambos sujetos, tanto de aquel que insta a otro a cometerlo como de quien lo materializa. En cuanto a la fracción VI, nos indica el autor que el auxilio o préstamo de ayuda para la comisión de un delito no solo abarca un "hacer material, sino también un respaldo psíquico", lo cual contribuye a fortificar la decisión ya tomada por el autor.[21]

Cuando se trata de complicidad correspectiva, prevista en la fracción VIII, se prevé la intervención de diversos sujetos sin acuerdo previo en la ejecución del delito, por lo

19 De acuerdo con la tesis emitida, la atipicidad en la autoría mediata puede recaer en el tipo objetivo si existe engaño o violencia por parte del "sujeto de atrás", pero también en el subjetivo si recae en la ausencia de dolo o culpa; mientras que se presenta a nivel de antijuridicidad cuando el *instrumento* actúa "amparado en alguna causa de justificación o de acuerdo con el derecho, pero es utilizado ilegal y fraudulentamente por el sujeto de atrás"; finalmente, puede obrar sin culpabilidad el instrumento cuando se trate de un sujeto inimputable o se actúe en un error de prohibición, estado de necesidad o miedo insuperable. Tesis aislada: XXVII.30.27 P (10a.), Tribunales Colegiados de Circuito, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, décima época, tomo III, noviembre de 2017, p. 1941. Registro digital: 2015498.

20 Enrique Díaz Aranda, "Autoría y participación en el derecho penal mexicano", en Sergio García Ramírez (coord.), *Estudios jurídicos en homenaje a Olga Islas de González Mariscal*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, tomo I, 2016, p. 514. http://biblioteca.juridicas.unam.mx:8991/F/?func=direct&doc_number=1872946

21 *Op. cit.*, p. 520.

cual no es posible identificar el grado de participación de cada uno.

La importancia de fijar los grados de participación y autoría se hace notoria en la cuantía de la pena, ya que se realiza un juicio de reproche en la medida de la propia culpabilidad; el CPF establece la punibilidad con base en el artículo 64 bis, o bien, de acuerdo con la pena prevista para el delito cometido.

Ahora bien, el grado de participación en el delito de peculado tiene características singulares, ya que se trata de un tipo penal especial que posee elementos subjetivos específicos necesarios para acreditar la culpabilidad y determinar el grado de participación delictiva. En este contexto, la tipificación del delito de peculado necesita que se cumpla con la calidad específica requerida, es decir, ser servidor público, de acuerdo con lo indicado en las fracciones I y II del artículo 223 del CPF; mientras que en las fracciones III y IV se prevé que podrá ser autor cualquier persona física que: *a)* solicite o acepte promociones o denigraciones con el objeto de promover la imagen política o social de su persona, la de un superior jerárquico o de un tercero, siempre y cuando se reciban fondos públicos o beneficios derivados de estos; o bien, *b)* cualquiera que, sin ser servidor público, tenga la custodia o legal administración de recursos públicos y les dé una aplicación distinta o distracción a la que es su destino.[22]

En el primer supuesto, se trata de prevenir el mal uso de recursos en tiempos electorales y, con ello, minimizar el impacto de actos de corrupción en la financiación de partidos políticos o campañas electorales; en el segundo supuesto, se trata de aquellas personas que, aunque no son servidoras públicas, tienen la legal administración de los fondos o fideicomisos públicos. Esto es común en la administración pública cuando se trata de personal contratado bajo el régimen de honorarios, ya que este comprende a aquellas personas físicas que prestan un servicio profesional de manera independiente y no son asalariados de empresas, dependencias de gobierno o personas físicas en general. Dicha situación laboral implica, para la acreditación del tipo, la relación funcional entre el bien y el autor del delito, es decir, la administración, tenencia, custodia o disposición de los bienes del Estado.

Es importante mencionar que en la "disposición" se tiene la facultad de transferir el dominio de los bienes a terceras personas, sin embargo, se encuentra sujeta a un mandato legal, un procedimiento o una asignación presupuestal. Por ejemplo, en México la transferencia de recursos se establece mediante acuerdos de ministración de fondos o partidas presupuestales, los cuales están sujetos a leyes, reglamentos fiscales, financieros o presupuesto de egresos.

Así, para poder determinar el grado de autoría o participación en el delito de peculado, es necesario que exista la relación funcional y la disponibilidad sobre el objeto material, ya que los bienes o recursos deben encontrarse a cargo del sujeto activo en razón de su cargo o con ocasión de sus funciones, cuando se trate de una delegación mediante acto administrativo por autoridad competente. En este contexto, solo podrá ser autor del delito de peculado el servidor público que tenga una función directa sobre el objeto material, o bien, quien mediante un acto de delegación tenga la custodia, administración o aplicación de los recursos públicos o bienes del Estado. Por lo tanto, las personas que colaboren con aquel y que no tengan una relación fun-

22 CPF, *op. cit.*, art. 223.

cional respecto de los recursos o bienes del Estado deben ser consideradas únicamente como partícipes, ya que no tienen el dominio funcional del hecho para ser autoras.

Para fijar el grado de responsabilidad en los partícipes de peculado es necesario acreditar los elementos del tipo, determinar el dominio y codominio del hecho y el acuerdo previo o la instrumentalización del sujeto en la autoría mediata; estas circunstancias se valoran de forma posterior a la corroboración de la calidad del servidor público y de la relación funcional entre este y el bien del Estado.

Veamos un ejemplo: en el año 2022, la Fiscalía en Ecuador procesó a tres presuntos responsables de supuestas irregularidades en la contratación de un servicio de mantenimiento para equipos electrónicos de un hospital por un monto de 544 310.90 dólares. Dentro de las irregularidades se detectó que el contratista no presentó la documentación que avale su experiencia para los trabajos requeridos; además, recibió un anticipo con la prestación de servicios varios meses después; y tampoco existen facturas de entrega-recepción, contratos ni certificados de capacitación.

En este supuesto hay varios intervinientes que no realizaron adecuadamente el proceso de contratación, todos con el carácter de servidor público, por lo que existe una relación funcional entre el sujeto activo y el bien jurídico protegido. Respecto del contratista, no existe una responsabilidad sobre la administración o custodia de los recursos públicos, sin embargo, emana un deber funcional porque se encuentra obligado a cumplir con sus obligaciones contractuales y actuar conforme a derecho durante el procedimiento de adjudicación, contratación y ejecución de las adquisiciones. Este deber por parte del contratista incluye no cobrar sino hasta satisfacer las condiciones previstas para las cuales fue contratado.

En este caso, todos los servidores públicos que participan cometen el uso ilícito de atribuciones y facultades, puesto que han contratado adquisiciones de forma ilegal; pero, a su vez, el servidor público que tiene asignada la función de supervisión, control y vigilancia sobre el pago del trabajo, debe custodiar los recursos públicos que serán pagados al contratista una vez que cumpla con el objeto del contrato. Por ende, la imputación por peculado subsiste en el momento en que el supervisor apruebe las actas administrativas mediante las cuales se da por recibida y entregada la adquisición, así como los finiquitos de estas, mediante un informe falso que sostiene que el contratista concluyó el servicio y que se presenta ante la tesorería para el cobro del servicio por cierta cantidad pactada previamente en el contrato.

Bajo este supuesto, deberá acreditarse el acuerdo previo; en el caso de la coautoría entre el supervisor y el contratista, con el fin de presentar la documentación correspondiente al pago por las adquisiciones no entregadas ni localizadas, y se manifiesta el codominio funcional del hecho por medio de sus aportes en la ejecución del delito.

En este ejemplo, las autorizaciones correspondientes por parte del tesorero y, en su caso, del director responsable, quedan al margen de la imputación, pues, a pesar de tener la disposición de los recursos, carecen del conocimiento de que las adquisiciones no fueron entregadas y del elemento subjetivo para configurar el peculado, salvo que exista una prueba de lo contrario.

Si se plantea desde la autoría mediata, tanto el tesorero como el director se configuran como instrumentos por parte del contratista y supervisor; sin embargo, ello no excluye la posibilidad de iniciar una investigación por posibles pagos ilegales (artículo 217, fracc. III), si dentro de sus atribuciones

tienen el deber de revisar el cumplimiento de los trabajos realizados por los contratistas. En cualquiera de los casos, las pruebas recabadas en etapa de investigación deben aportar los elementos suficientes para una imputación formal, por ejemplo, videos, fotografías, declaraciones y confesiones o documentos que acrediten que no existió una diligencia debida pese a que hubo indicios del incumplimiento por parte del contratista o la falta de supervisión, además de la existencia de la disponibilidad sobre los recursos públicos y del documento que corrobore el pago ilegal.

Ahora bien, en el supuesto hipotético de que tanto el director como el tesorero hubieran tenido conocimiento del supuesto de hecho y realizaran las autorizaciones correspondientes con conocimiento, todos serán responsables por peculado, salvo que instruyan a un tercero externo para la autorización de los pagos, lo cual implica dos criterios de imputación para el instrumento que lleva a cabo la ejecución material, ya que puede actuar bajo un error de tipo. Empero, el instrumento debe tener asignada esa disponibilidad sobre los recursos desde un acto administrativo o por razón de sus funciones o con ocasión de las mismas, pues al ser un delito especial, necesariamente se requiere una obligación legal sobre la custodia, administración y aplicación de los recursos públicos, porque dentro de la administración pública se tienen funciones específicas para cada cargo o comisión.

En realidad, establecer el grado de participación en los delitos especiales, al igual que en el resto de los delitos, implica la acreditación del elemento subjetivo y de los elementos especiales requeridos por el injusto penal, así como el aporte realizado por cada uno de los autores en el curso causal; en todos los casos, implica la aportación de evidencias que lleven a delimitar el aporte causal de cada uno de los presuntos en la ejecución del delito.

Lo anterior se reflejará en la sanción por imponer, ya que, de acuerdo con el artículo 13 del CPF en correlación con el artículo 64 bis, a los partícipes contemplados en las fracciones VI, VII y VIII (cómplices, cooperadores, auxiliadores, complicidad correspectiva), se les impondrán las tres cuartas partes de las penas previstas del delito de que se trate, mientras que a las diversas formas de autoría se les aplica la sanción prevista en el injusto penal.

## 3. La auditoría forense como herramienta para la detección e investigación de peculado

La acreditación del delito de peculado en el sector público requiere de evidencias fehacientes que permitan emitir un juicio de reproche sin que exista duda razonable de la culpabilidad de los sujetos; en ese sentido, el material probatorio recabado puede provenir principalmente de investigaciones internas, denuncias de hechos, así como de auditorías internas. Dada la naturaleza económica del delito, las auditorías forenses configuran una herramienta de utilidad derivada de las técnicas contables y legales que se usan para allegarse de la información; por lo tanto, el material obtenido durante la realización de la auditoría constituye un indicio que puede convertirse en prueba dentro del proceso penal.

En la fiscalización superior, la revisión y verificación del buen uso del patrimonio público, su aplicación en programas y fondos conforme a la norma, las realizan las entidades de fiscalización superior (EFS) mediante diversos tipos de auditorías que se planean de acuerdo con su objetivo y alcance. Dentro de estas se encuentran las auditorías forenses, las cuales conforman una herramienta útil en la prevención e identificación de actos irre-

gulares de fraude y corrupción; en palabras de Buchahin, determinan "con precisión si existen elementos de prueba, que permitan establecer la responsabilidad de servidores públicos y terceros en la comisión de actos irregulares y conductas delictivas".[23] La auditoría forense, es:

> Una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas; algunos tipos de fraude en la administración pública son: conflicto de intereses, nepotismo, gratificaciones, estados falsificados o maquillados, omisiones, favoritismo, reclamaciones fraudulentas, falsificaciones, comisiones clandestinas, malversación de fondos, conspiración, prevaricato, peculado, cohecho, soborno, sustitución, desfalco, personificación, estafa, extorsión, lavado de dinero, etc.[24]

Este tipo de auditoría puede realizarse tanto en el ámbito privado como en el público, ya que su finalidad es la revisión de procesos y hechos que puedan implicar algún acto ilícito. Con la información obtenida durante el desarrollo de los procedimientos se generan evidencias válidas que pueden servir de indicio para una investigación criminal.

Al interior de la administración pública, la auditoría se utiliza para "indagar, modo, tiempo, lugar y circunstancia del hecho, asimismo demostrar quién lo llevó a cabo dolosa o negligentemente causando un daño o perjuicio patrimonial".[25] En lo particular, consideramos que el elemento subjetivo no se acredita durante el desarrollo de una auditoría forense, más bien, se generan los indicios que, adminiculados a otros, permiten presumir un elemento volitivo y, con ello, la tipicidad. Algunos actos que podrían documentarse para probar la voluntad son: declaraciones fiscales o patrimoniales mal realizadas o falsas; llevar doble contabilidad; cuentas bancarias con nombres ficticios o prestanombres; facturas falsas; maquillar estados financieros; destruir registros contables; sobornar gente; evasión fiscal, etcétera.

De tal forma, los procedimientos de auditoría se establecen con el fin de obtener indicios necesarios para soportar los hechos ante las autoridades correspondientes; así, Buchahin añade que el alcance de la auditoría forense no solo permite la identificación de hechos constitutivos de delito, sino también de acciones legales contra los presuntos responsables.[26]

Las fases de la auditoría forense gubernamental son: *a)* la planeación, *b)* identificación del problema, *c)* elaboración y desarrollo del programa, *d)* evaluación de evidencias e integración de expedientes. Las etapas de desarrollo y evaluación permitirán identificar y obtener evidencias relevantes para estable-

23 Muna Dora Buchahin Abulhosn, "Auditoría forense", *Revista Técnica sobre Rendición de Cuentas y Fiscalización Superior*, año 2, núm. 3, Auditoría Superior de la Federación, agosto, 2012, p. 49. https://www.asf.gob.mx/uploads/250_Revista_Tecnica/Revista_Tecnica_3.pdf

24 Donaliza Cano C. y Danilo Lugo C., *Auditoría forense en la investigación de delitos económicos y financieros, lavado de dinero y activos, financiación del terrorismo*, 3a. ed., Bogotá: Ecoe Ediciones, 2009, p. 31.

25 Muna Dora Buchahin Abulhosn, *Auditoría forense. Delitos contra la administración Pública*, Madrid: Bosh, 2015, p. 100.

26 *Ibidem*, p. 52.

cer un indicio a nivel jurisdiccional penal, ya que las EFS carecen de atribuciones para determinar la existencia de un delito. Por ende, es necesario que durante el desarrollo de la auditoría se obtenga evidencia suficiente, competente y relevante que permita no solo fortalecer un hallazgo de auditoría, sino también un indicio en materia penal.

Se trata, entonces, de dos procedimientos distintos, uno administrativo, cuya evidencia se fundamenta en la emisión de una acción, consecuencia del procedimiento de fiscalización, en términos del artículo 79, fracciones II, párrafo tercero y IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como 49 de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación; y el segundo, penal, solo si se han obtenido indicios para un proceso de este tipo, ya que dentro de la etapa de investigación inicial el fiscal los recabará, junto con evidencias que permitan formular la acusación. Finalizada esta, en la etapa intermedia se establecerán los medios de prueba que serán desahogados y controvertidos como pruebas en el juicio oral.

De acuerdo con Páliz, "la evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección, como cualquier información que contradiga dichas informaciones";[27] por ejemplo, documentos financieros, contables, presupuestales y técnicos; fotografías, huellas dactilares, pruebas de caligrafía, videograbaciones o audio grabaciones, verificaciones de voz, rastreo de información en la memoria, archivos en computadoras, así como la recuperación de datos borrados del disco duro en las computadoras. Todas deben ser obtenidas conforme a la ley, a fin de no violar derechos fundamentales y evitar que se objeten por ser ilícitas. Aunado a ello, es necesario que las evidencias recabadas tengan una pertinencia adecuada y demostrativa del hecho delictivo y hagan presumible la culpabilidad del posible responsable.

Para recabar evidencia dentro de una auditoría forense, se utilizan diferentes técnicas de investigación; por ejemplo:

| Técnica de investigación | Se aplica mediante |
|---|---|
| **Verificación ocular:** Se verifica la existencia de algo con la vista. | Observación, revisión selectiva, rastreo y comparación. |
| **Verificación verbal:** Realizada mediante entrevistas. | Interrogatorio e indagación. |
| **Verificación escrita:** Su finalidad es corroborar datos. | Confirmación, análisis o conciliación de cuentas y transacciones. |
| **Verificación documental:** Enfocada en la revisión de información contable, lineamientos, políticas o procedimientos que emanan de documentos físicos. | Revisión, análisis y cotejo de documentos mediante la comprobación o contraste con otros. |
| **Verificación física:** Comprobar la existencia física de un bien, activo fijo o documentos contables. | Inspección. |

27 Edison Paul Páliz Torres e Inés Narváez Cano, "La auditoría forense y los exámenes especiales con presuntos delitos de peculado en una contratación pública", *Revista de Contabilidad y Auditoría*, p. 10. http://fade.espoch.edu.ec/docs/contauditar/Articulo1.pdf

| Técnica de investigación | Se aplica mediante |
|---|---|
| **Asistidas mediante computadoras:** Análisis de data, variables o mega datos para corroborar su comportamiento. | Técnicas relacionadas con programas de cómputo, sistemas de comunicación electrónica, redes e inteligencia artificial. |

De la aplicación de las anteriores técnicas podrá obtenerse evidencia física, la cual puede ser documentada mediante fotografías, gráficos, mapas o dibujos; por ejemplo, de una obra o bien mueble. Mientras que la evidencia documental se soporta mediante contratos, registros, actas, facturas e información contable o técnica que obre en documentos públicos o privados. Tratándose de las evidencias testimoniales, es menester obtener las declaraciones de forma voluntaria y sin coerción a fin de evitar su ilicitud; se requiere de experiencia para saber usar preguntas abiertas o cerradas, evitar en la medida de lo posible preguntas sugestivas, hostilidad por parte de los auditores u obviedad en sus cuestionamientos. También quedan prohibidas preguntas que pretendan confundir a los auditados para inducirles al error; así como aquellas que no se relacionan con el objetivo de la auditoría.

Finalmente, de la evidencia analítica es posible soportar cálculos, comprobaciones, trazabilidad entre cuentas y comparaciones entre información contable, financiera o presupuestal que puede ligarse con otros medios de prueba para acreditar conductas ilícitas de servidores públicos realizadas en la captación, ejercicio y aplicación de recursos públicos; de ahí que las técnicas forenses para obtener evidencia sean realizadas con estricta legalidad. De acuerdo con Buchahin: "lo importante en el proceso de investigación de las auditorías forenses es llegar a determinar con precisión si existen elementos de prueba que determinen la responsabilidad de servidores públicos y terceros".[28]

De esta manera, la aplicación de técnicas de auditoría quedan supeditadas a la pericia, experiencia y conocimiento del auditor, quien puede encontrar hallazgos tales como: la subcontratación de empresas, representantes legales en común, la no materialización de servicios, la no localización de domicilios fiscales, la falsedad en el cumplimiento de obligaciones fiscales, la documentación presumiblemente alterada, los beneficiarios no localizados u obras sin concluir u operar; así como la vinculación entre beneficiarios y proveedores, simulación de servicios, la aplicación de recursos para fines distintos a los autorizados, los conflictos de interés entre servidores públicos y proveedores, la documentación financiera o contable alterada, modificada o falsa, deficiencias en procedimientos de contratación pública, autorizaciones de pagos sin soporte documental, uso indebido de funciones y sistemas tecnológicos inoperantes o inexistentes, por mencionar algunos.

Los hallazgos y las irregularidades encontradas durante la auditoría serán plasmadas en el informe de auditoría (IA), documento técnico mediante el cual se presentan los datos e información que identifican una revisión, los procedimientos de auditoría aplicados, los resultados, las acciones y el dictamen. Este informe se configura como un documento con valor legal dentro de un juicio, por lo que su redacción debe ser clara, precisa, veraz y concisa; por ende, las conclusiones del informe deben:

28 Buchahin Abulhosn, *op. cit.*, p. 55.

1. Especificar la evidencia recopilada de los hechos pertinentes y las presunciones usadas.
2. Explicar los factores importantes considerados para formular las conclusiones.
3. Incluir las labores pertinentes, los horarios, el informe del documento y otra información útil.
4. Comunicar los resultados de trabajo por parte del auditor forense y/o la opinión de los problemas sometidos.[29]

Para nosotros, la esencia de un IA radica en la redacción de sus resultados, ya que es donde se plasman los hallazgos derivados de la aplicación de los procedimientos de auditoría, de estos emanan las irregularidades que conformarán las acciones en términos de los ordenamientos jurídicos aplicables y los cuales sustentan el dictamen. Es recomendable que los resultados se describan de forma cronológica, que expresen los indicios presumibles de conductas ilícitas, que impliquen imprudencia o falta de diligencia por parte del ente fiscalizado, y que se fundamenten en disposiciones legales que se adecuen a la conducta o hecho infringido.

Un punto toral es la inclusión de una narrativa analítica que incluya los cálculos y las comparaciones que hagan presumible un fraude o desvío de recursos y que manifiesten la falsedad de los estados financieros presentados por la entidad. Esta narrativa también queda supeditada a la *expertise* del auditor forense, ya que la vinculación de los resultados dará forma al dictamen, que no es más que la opinión profesional del auditor respecto a la muestra auditada, con base en los resultados obtenidos y en la evidencia suficiente, competente y pertinente;[30] en esta opinión se establecen la cuantía de los daños y perjuicios a la hacienda pública, así como las irregularidades administrativas que puedan existir.

La importancia del IA y la integración de los papeles de trabajo de forma adecuada para el proceso penal, radica en que las pruebas obtenidas en el transcurso de la auditoría sean admisibles y controvertidas en el proceso, porque se trata de documentos con valor legal mediante los que el auditor registra datos e información obtenida durante el proceso de auditoría proporcionada por el sujeto fiscalizado o terceras personas.

En este tenor, es prudente analizar si la realización de auditorías forenses es útil en la acreditación del tipo de peculado y si, mediante la aplicación de técnicas forenses, es plausible formalizar y potenciar los informes periciales y actos de investigación previos a la admisión de pruebas. Consideramos que sí, ya que se trata de herramientas enfocadas en la investigación criminal. En este supuesto nos dedicaremos exclusivamente al entendimiento de esta herramienta desde la noticia criminal generada por las EFS, es decir,

29 Dewis Álvarez Pincay y Sandra Tóala-Bozada *et al*., "La auditoría forense aplicada a la investigación penal", *Revista Científica Dominio de las Ciencias*, núm. 1, vol. 5, enero, 2019, p. 709, https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6989251

30 Dentro de auditoría hablamos de evidencia suficiente cuando es completa para sustentar el hallazgo de auditoría; competente porque esta debe ser válida, confiable y consistente en los hechos y pertinente cuando se trata de un hallazgo que guarda relación lógica y patente con el hecho encontrado.

cuando la auditoría arroja indicios de actos corruptos que encuadran en la hipótesis normativa del artículo 223 CPF, porque:

1. Se tiene información consolidada sobre conductas presuntamente ilícitas,
2. Durante el desarrollo de la auditoría, se implementaron técnicas y herramientas forenses que permiten presumir la legalidad de las actuaciones y de las evidencias obtenidas.
3. Las evidencias obtenidas en el desarrollo de las autorías aportan futuros elementos de prueba que fundamentan y motivan el injusto penal.

Lo anterior permite a la policía de investigación y al fiscal:

a. Desarrollar entrevistas a los auditores para que profundicen la acreditación del delito, mediante técnicas de interrogatorio.
b. La realización de pruebas periciales y su respectivo dictamen pericial contiene un análisis y explicación de las pruebas obtenidas por el auditor, por lo que su presentación en juicio oral y el interrogatorio al perito experto permitirá tener más elementos para acreditar o no la ilicitud de la conducta aducida.
c. Implementar una mesa de trabajo a fin de determinar el contenido suficiente para la acreditación del delito y técnicas de investigación respecto a los presuntos responsables.

Todas estas herramientas permitirán consolidar la tipicidad de la conducta, pero de ninguna manera la EFS podrá calificarla, sino únicamente realizar la denuncia, puesto que el encargado de tal calificación es el órgano judicial; sin embargo, cabe aclarar que el tipo penal de peculado no requiere la procedibilidad de la existencia de una auditoría previa, puesto que se trata de un delito de oficio y cualquier persona que tenga conocimiento del hecho puede informarlo a la Fiscalía.

Empero, las EFS, como parte ofendida en el proceso penal, se convierten en una parte activa al coadyuvar con la Fiscalía para demostrar la veracidad de los hechos y la existencia de las conductas típicas. De tal manera, como autoridades investigadoras, requieren establecer la vinculación de diversos elementos probatorios para que sean suficientes y pertinentes en la determinación del injusto penal, además de los elementos objetivos y subjetivos solicitados por la norma. Por lo tanto, los papeles de trabajo deben mostrar "las informaciones y hechos concretos, el alcance del trabajo efectuado, las fuentes de información obtenida y las conclusiones a que llegó";[31] todo basado en normas de auditoría, para que los argumentos sean admisibles ante las autoridades competentes.

## 4. Reflexiones finales

Para la judicialización por peculado en la administración pública se requiere de colaboración institucional, a fin de facilitar mecanismos de asistencia formalizados, mediante los cuales la Fiscalía obtenga pruebas lícitas y no dependa de los datos de prueba que, en su caso, presente la defensa en la etapa procesal oportuna. Para ello, es necesario que las auditorías gubernamentales que se realicen contemplen en sus procedimientos técnicas de auditorías forenses, cuyo objetivo no solo

31 Donaliza Cano C. y Danilo Lugo C., *op. cit.*, p. 364.

es la detección de fraude o lavado de activos, sino de cualquier acto de corrupción, lo que incluye el tipo penal de peculado.

Aunado a ello, los auditores cumplen un rol importante en el desarrollo de la etapa intermedia y de juicio oral, ya que no solo fungen como testigos expertos y peritos, sino que también colaboran la mayor parte del tiempo con la Fiscalía en diligencias de investigación posteriores a la judicialización del delito. Esto requiere de un protocolo de actuación que permita determinar la reparación del daño mediante la verificación de la dependencia afectada; entrevistas sobre el destino de los recursos; investigación sobre las disposiciones legales aplicables en la gestión, administración y destino de los recursos; determinación y realización de dictámenes periciales con el objetivo de comprobar y acreditar un daño o perjuicio a la hacienda pública o, en su defecto, a la población objetivo del fondo.

El peculado, como manifestación de un acto corrupto público, se presenta en perjuicio de una institución; para su configuración se requiere que la Fiscalía acredite la relación funcional y de disponibilidad entre el autor y el objeto material cuando se trate de peculado entre particulares; también, la calidad requerida por el tipo de servidor público y demás elementos del tipo solicitados por el artículo 223 del CPF. Solo puede ser autor del delito de peculado el servidor público con funciones directas sobre el objeto material o quien, por un acto administrativo, tenga la custodia, administración o aplicación de los recursos o bienes del Estado. Finalmente, el juicio de reproche queda supeditado a los roles que desempeñen las partes y lo que obre en la carpeta de investigación.

Mediante este análisis se concluye que la implementación de técnicas forenses en las auditorias puede evidenciar actos de corrupción y fraudes financieros, así como que pueden utilizarse en diligencias de investigación a petición de la Fiscalía, ya que el informe pericial será valorado en juicio oral, y la participación del perito auditor, como opinión experta, puede ser rendida y controvertida de acuerdo con los hechos sometidos a su análisis, la metodología utilizada, las técnicas y herramientas empleadas y sus conclusiones con base en su experiencia y conocimientos.

Finalmente, los IA, como medio de prueba en el proceso penal, configuran un elemento mediante el cual se plasman presuntas irregularidades en la gestión y administración presupuestal y financiera de los recursos públicos; sin embargo, estos no son vinculantes para los órganos judiciales, y pueden controvertirse en el juicio los hechos que en él se contengan mediante otros medios de prueba idóneos para ello. La información obtenida de los papeles de trabajo de auditoría que materialicen la conducta típica o su trazabilidad financiera siguen esta misma suerte y, en el supuesto de que la Fiscalía pretenda imputar más responsabilidades de las previstas en el IA, deberá demostrarlas, debido a la carga de la prueba.

Por tanto, es recomendable que durante la investigación de un delito financiero se usen técnicas de auditoría que permitan dilucidar la doble contabilidad; los estados financieros fraudulentos; las declaraciones fiscales o patrimoniales erróneas o falsas; la omisión de registros contables; facturas falsas; simulación contable; manipulación de contratos, actas entrega, finiquitos; manipulación de edad de bienes u obras; empresas fantasmas, y la utilización de cuentas bancarias de terceros, por mencionar algunos, a fin de que exista una adecuada trazabilidad financiera y soporte las pruebas en un proceso penal.

## 5. Referencias


Abello Gual, Jorge, "La autoría y participación en el delito de peculado", *Revista de Derecho Público*, núm. 35, Universidad de los Andes, julio-diciembre, 2015. https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5589620

Álvarez Pincay, Dewis, Sandra Tóala Bozada, Zoila Delgado Gutierrez, José F. Peñafiel Loor, Adela de Jesús Lucio Pillasagua y Mercy Moreira Cañarte, "La auditoría forense aplicada a la investigación penal", *Revista Científica Dominio de las Ciencias*, núm. 1, vol. 5, enero, 2019, pp. 695-712. https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6989251

Buchahin Abulhosn, Muna Dora, *Auditoría forense. Delitos contra la administración Pública*, Madrid: Bosh, 2015.

Buchahin Abulhosn, Muna Dora, "Auditoría Forense", *Revista Técnica sobre Rendición de Cuentas y Fiscalización Superior*, año 2, número 3, Auditoría Superior de la Federación, agosto, 2012. https://www.asf.gob.mx/uploads/250_Revista_Tecnica/Revista_Tecnica_3.pdf

Cano C., Donaliza y Danilo Lugo C., *Auditoría forense en la investigación de delitos económicos y financieros, lavado de dinero y activos, financiación del terrorismo*, 3a. ed., Bogotá: Ecoe, 2009.

De la Mata Barranco, Norberto J., "La necesidad de sancionar el peculado en todas sus manifestaciones", *Revista Penal México*, núm. 20, vol. 11, Instituto Nacional de Ciencias Penales y Universidad de Huelva, enero-junio, 2022. https://revistacienciasinacipe.fgr.org.mx/index.php/01/article/view/525

Díaz-Aranda, Enrique, "Autoría y participación en el derecho penal mexicano", en Sergio García Ramírez (coord.), *Estudios jurídicos en homenaje a Olga Islas de González Mariscal*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-unam, 2016, pp. 493-537. http://biblioteca.juridicas.unam.mx:8991/F/?func=direct&doc_number=1872946

Páliz Torres, Edison Paul e Inés Narváez Cano, "La auditoría forense y los exámenes especiales con presuntos delitos de peculado en una contratación pública", *Revista de Contabilidad y Auditoría*. http://fade.espoch.edu.ec/docs/contauditar/Articulo1.pdf

Salinas Siccha, Ramiro, *Delitos contra la administración pública*, 2da. ed., Lima: Iustitia, 2011.

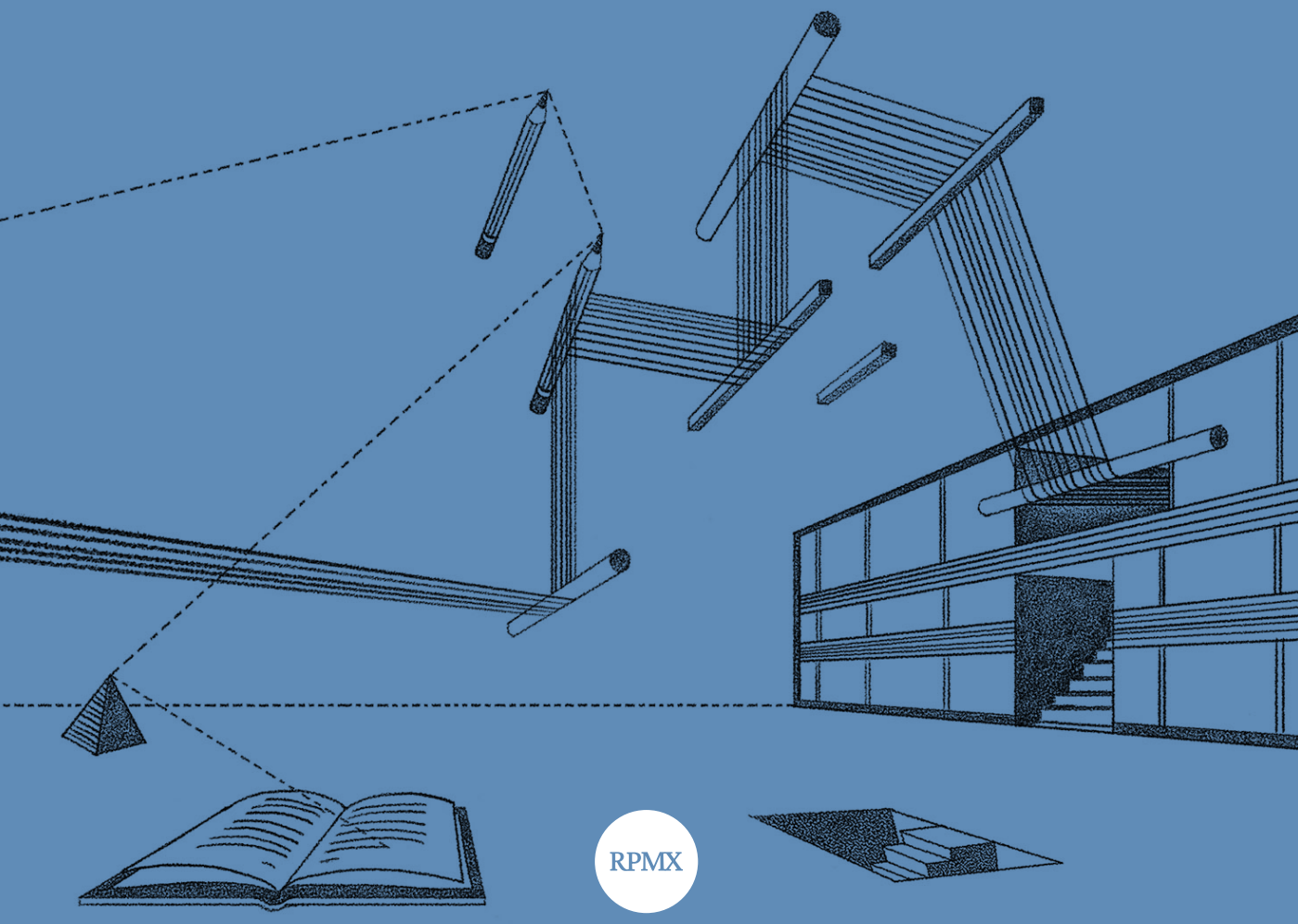
Tesis aislada: I.40.A.19 A (11a.), Tribunales Colegiados de Circuito, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, undécima época, tomo V, julio de 2022, p. 4685. Registro digital: 2025013.

Tesis aislada: XVII.30.12 P, Tribunales Colegiados de Circuito, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo XVII, mayo de 2003, p. 1245. Registro digital: 184299.

Tesis aislada: XXVII.30.27 P (10a.), Tribunales Colegiados de Circuito, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, décima época, tomo III, noviembre de 2017, p. 1941. Registro digital: 2015498.

Tesis Jurisprudencial: I.7º.P.88.P (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, décima época, tomo IV, agosto de 2017, p. 2832. Registro digital: 2014890.

Vizueta Fernández, Jorge, "Delitos contra la administración pública", en Juan Manuel Lacruz López y Mariano Melindo Pardos (coords.), *Tutela penal de las administraciones públicas*, 2da. ed., Madrid: Dykinson, 2015.



RPMX

• Universidad de Huelva • Universidad de Salamanca •
• Universidad Pablo de Olavide • Universidad de Castilla-La Mancha •
• Cátedra de Derechos Humanos Manuel de Lardizábal •

FGR
FISCALÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

INACIPE
INSTITUTO NACIONAL DE CIENCIAS PENALES

INACIPE 49 AÑOS 1976 • 2025